

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Inventarizace jako součást přípravy na účetní závěrku k 31. 12. 2011

Inventarisation as a Part of Preparing the Financial Statements on 31. 12. 2011

Student:

Zuzana Petrová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student:

Zuzana Petrová

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Specializace:

00 Účetnictví a daně

Téma:

Inventarizace jako součást přípravy na účetní závěrku k 31. 12. 2011
Inventarisation as a Part of Preparing the Financial Statements on 31. 12.
2011

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Zákonné požadavky na průběh inventarizace
 3. Charakteristika inventarizace a její průběh
 4. Praktický příklad
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně mimo přílohu č. 1.

11. května 2012

Petrus Luzana

OSNOVA

1. Úvod.....	5
2. Záonné požadavky na průběh inventarizace.....	6
2.1. Záon č. 563/1991 Sb.,o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.....	6
2.2.Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů	9
2.3. Český účetní standard č.007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, ve znění pozdějších předpisů.....	11
2.4. Záon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, Záon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, Záon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů.....	12
3. Charakteristika inventarizace a její průběh.....	13
3.1. Charakteristika inventarizace	13
3.2. Charakteristika inventury	14
3.3. Vztah inventarizace k účetní závěrce	14
3.4. Plánování a příprava inventarizace.....	15
3.4.1. Vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci	16
3.4.2. Vypracování inventarizační směrnice.....	16
3.4.3. Stanovení inventarizačních komisí	16
3.4.3.1. Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí.....	18
3.4.3.2.. Proškolení pracovníků inventarizační komise.....	19
3.4.3.3 Povinnosti inventarizačních komisí	20
3.4.4. Inventarizační písemnosti	21
3.4.4.1. Inventurní soupis	21
3.4.4.2. Zásady pro vyhotovení inventurních soupisů.....	22
3.4.4.3. Úschova inventarizačních písemností	23
3.5. Zjišťování skutečného stavu	23
3.5.1. Fyzická inventura.....	23
3.5.2. Dokladová inventura	24

3.5.3. Periodická inventarizace	25
3.5.4. Průběžná inventarizace	25
3.6. Výsledky inventarizace.....	26
3.6.1. Kontrola zjištěných inventarizačních rozdílů	27
3.6.2. Opravy účetních chyb před konečným vyčíslením přebytků a mank	28
3.6.3. Opravy inventurních rozdílů zásob vzniklých neúmyslnou záměnou	28
3.6.4. Ztráty v rámci norem.....	29
3.7. Vypořádání inventarizačních rozdílů.....	30
3.7.1 Účtování mank a přebytků	31
3.8. Korekce oceňování	35
3.8.1.Opravné položky	36
3.8.2. Jednorázový odpis.....	37
3.9. Inventarizace u vybraných druhů majetku a závazků.....	38
3.9.1. Inventarizace pozemků	38
3.9.2. Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku	39
3.9.3. Inventarizace pronajatého majetku	40
3.9.4. Inventarizace pohledávek a závazků.....	40
4. Praktický příklad	42
4.1 Popis inventarizace vybrané účetní jednotky	42
4.2. Vypracování inventarizační směrnice	43
5. Závěr.....	50
Seznam použité literatury.....	52
Seznam zkratk	54
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	

1. Úvod

Inventarizace majetku a závazků je velice důležitou součástí účetní závěrky. Bez jejího řádného provedení nelze považovat účetnictví účetních jednotek za průkazné a věrohodné. Když je nevěrohodné a neprůkazné účetnictví, stávají se nespolehlivými i jeho finanční výkazy, na základě kterých se podnikatel rozhoduje při řešení ekonomických situací. V případě, že se rozhoduje na základě zkreslených údajů, může to mít pro společnost nedozírné následky.

Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí. První část je teoretická a druhá praktická.

První kapitola teoretické části je věnována právní úpravě inventarizace a vymezení základních pojmů. Další kapitola se zabývá jednotlivými činnostmi, které jsou pro inventarizaci charakteristické. Tyto činnosti jsou uspořádány za sebou podle toho, jak na sebe logicky navazují. Počínaje od samotného plánování až po zaúčtování zjištěných konečných inventarizačních rozdílů. Není opomenuto ani vysvětlení rozdílnosti pojmů inventarizace a inventura. Jelikož účelem inventarizace není pouze zajistit věcnou správnost účetnictví, ale také zajistit i správné ocenění majetku a závazků, je tomuto tématu věnována samostatná podkapitola. V závěru této práce je rozebrána problematika inventarizace u vybraných druhů majetku a závazků.

Praktická část se skládá ze dvou částí, v první části je popsán stručný průběh inventarizace u konkrétní účetní jednotky – Laboratoře Mikrochem a.s. Ve druhé části jsou poznatky z teoretické části této práci využity při tvoření inventarizační směrnice.

Cílem této bakalářské práce je poskytnout základní informace a přehled o inventarizaci, jejich činnostech a výsledcích. Výstupem práce je praktická ukázka inventarizační směrnice.

2. Zákonné požadavky na průběh inventarizace

Právní předpisy, které upravují inventarizaci jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ),
- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů, závazná pro vybrané účetní jednotky,
- Český účetní standard č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, ve znění pozdějších předpisů. (dále jen ČÚS 007).

Právní předpisy, které souvisí nepřímo s inventarizací jsou:

- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

2.1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Povinnost účetních jednotek inventarizovat majetek a závazky vychází ze ZoÚ z §6 odstavce 3. Účetní jednotky se musí podle tohoto paragrafu při inventarizaci řídit §29 a §30. Tyto dva paragrafy v ZoÚ nejsou jediné, které se týkají problematiky inventarizace. Z §8 odstavce 4 je zřejmé, že provedením inventarizace se stává účetnictví účetní jednotky průkazné zároveň při splnění ještě jedné podmínky a to, že všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné. Co tento zákon považuje za účetní záznamy průkazné je uvedeno v §33a odstavci 1.

„a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,

b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů nebo,

c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10.“

Další ustanovení v ZoÚ související s inventarizací jsou například §17 – otevírání a uzavírání knih, §18 – účetní závěrka, §19 – rozvahový den, §24,25,27 – Způsoby oceňování.

Jak je výše uvedeno, je nutné, aby se účetní jednotky pro potřeby inventarizace řídily §29 a §30 ZoÚ. Pro pochopení základních podmínek inventarizace, zde budou tyto paragrafy citovány.

§29 odstavec 1

„Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace"). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen "průběžná inventarizace"). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů nejsou tímto dotčena“

Zjistí-li se, kdy účetní jednotky sestavují řádnou účetní závěrku, vydedukuje se tím den, ke kterému se inventarizace provádí. Podle §19 účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Tzn. k poslednímu dni běžného účetního období, např. 31.12.2011. Hned z dalšího odstavce se dozvíme, u kterého druhu majetku lze provést průběžnou inventarizaci, a že termín této inventarizace je plně v kompetenci účetní jednotky.¹

§29 odstavec 2

„Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.“

Odstavec 3 §29 ustanovuje, že účetní jednotky mají povinnost archivovat inventurní písemnosti po dobu 5 let. Tyto písemnosti poslouží jako důkaz řádného provedení inventarizace a tím splnění zákonem stanovené povinnosti. Poslední odstavec č. 4 určuje že, *„požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek, včetně bližších podmínek inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasiv stanoví prováděcí právní předpis.“*

Nyní zde bude blíže popsán §30.

¹ SCHIFFER, Vladimír. Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů. 1.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3. str. 24

§30 odst. 1

„ Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují

- a) fyzickou inventurou u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku, nebo*
- b) dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popřípadě u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru, a tyto stavy jsou povinny zaznamenat v inventurních soupisech. “*

§30 odst. 2

„ Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- a) skutečnosti podle odstavce 1 tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,*
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,*
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,*
- d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle § 26 odst. 3,*
- e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury. “*

Z prvního odstavce jsou patrné druhy inventur, přehled jaký druh inventury se u jednotlivých složek majetku použije. Účetní jednotky mají povinnost stavy zjištěné těmito inventurami zaznamenat do inventurních soupisů, které mají předepsané náležitosti uvedené v odstavci 2(viz výše). Bez těchto náležitostí nelze považovat soupisy za průkazné účetní záznamy. V případě, že je prováděna inventarizace průběžná, mohou být inventurní soupisy podle odstavce 2 nahrazeny průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů. Pokud fyzickou inventuru hmotného majetku, nelze provést ke konci rozvahového dne, lze jej podle §30 odst. 4 provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. *„Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období. “*² Od 1.1. 2010 ZoÚ nově upravuje v §30 odst. 5 inventarizaci kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů.

² ZoÚ §30 odst.4

Dále je z §30 zřejmé, co se rozumí pod pojmem inventarizační rozdíly, že to jsou rozdíly, které se zjistí porovnáním skutečného stavu se stavem v účetnictví, že tyto rozdíly nazýváme mankem, schodkem a přebytkem, a že je nutné tyto rozdíly zaúčtovat do toho účetního období, za které se inventarizací ověřoval stav majetku a závazků.

Z výše citovaných paragrafů je patrné, že ZoÚ inventarizaci upravuje pouze okrajově, tzn. velice stručně. Nenalezneme zde žádné ustanovení, které by upravovalo například technickou a organizační stránku provádění inventarizací, to vše je v kompetenci účetních jednotek. Ovšem v této souvislosti je vhodné upozornit na onu Vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která upravuje požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace pro vybrané účetní jednotky a inventarizaci vybraného majetku.

2.2.Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů

Tato vyhláška jak již bylo výše zmíněno, upravuje požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně bližších podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv pro vybrané účetní jednotky. Tato vyhláška je tedy závazná pro vybrané účetní jednotky nikoliv pro podnikatele.

Vybranou účetní jednotkou rozumíme podle ZoÚ §1 odstavci 3 „*organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.*“ Podnikatele upravuje Obchodní zákoník v §2 odstavci 2. Podnikatelem podle tohoto zákona tedy je:

- „a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku,*
- b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění,*
- c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů,*
- d) osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.“*

Tato vyhláška je složena z 5 částí, které dohromady obsahují 18 paragrafů. Z části první (Obecná ustanovení) §2 této vyhlášky lze vyčíst základní pojmy, které jsou níže uvedeny.

Prvotní inventura – prvotní inventurou jsou veškeré činnosti prováděné při inventarizaci hmotného majetku, které jsou nutné pro vyhotovení inventurních soupisů.

Rozdílová inventura – rozdílovou inventurou jsou taktéž veškeré činnosti prováděné při inventarizaci hmotného majetku, s rozdílem, že jsou nutné pro vyhotovení dodatečných inventurních soupisů.

Dodatečný inventurní soupis – tento soupis je průkazným účetním záznamem, kterým vybraná účetní jednotka prokazuje přírůstky nebo úbytky stavu hmotného majetku, který byl zjištěn prvotní inventurou a to způsobem, který je nutný pro zjištění stavu ke konci rozvahového dne.

Inventurní zápis – je průkazný účetní záznam, kterým vybrané účetní jednotky nahrazují při průběžné inventarizaci inventurní soupis podle ZoÚ §30 odst. 3.

Inventarizační zpráva – tato zpráva shrnuje všechny podstatné skutečnosti o všech provedených inventurách včetně seznamu všech inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů, inventurních zápisů a inventurních závěrů a informace o všech inventarizačních rozdílech a zúčtovatelných rozdílech.

Vybraný majetek – vybraným majetkem rozumíme kulturní památky, sbírky muzejní povahy a archeologické nálezy.

Inventurní závěr – je průkazný účetní záznam vybrané účetní jednotky, které jiný právní předpis umožňuje zjišťovat skutečný stav vybraného majetku a ověřovat zda je v souladu s evidencí vedenou podle tohoto právního předpisu v průběhu několika let, kterým tato vybraná účetní jednotka prokazuje stav ke konci rozvahového dne podle této vyhlášky.

Inventarizační položka – inventurní položkou se nazývá majetek, závazky, jiná aktiva a jiná pasiva, na základě kterých může být vyhotovován inventurní soupis nebo dodatečný inventurní soupis. Tyto soupisy jsou označovány podle směrné účtové osnovy a účtového rozvrhu prováděno syntetickými, analytickými nebo podrozvahovými účty.

Část inventarizační položky – jsou jednotlivé věci, jednotlivé pohledávky, opravné položky k jednotlivým pohledávkám, jednotlivé závazky a další skutečnosti, které lze samostatně zjišťovat v rámci inventarizační položky.

Pomocná evidence – pomocnou evidencí rozumíme veškeré jednotlivé a souhrnné účetní záznamy, které jsou využitelné při zjišťování skutečných stavů inventarizačních položek a jejich částí, s výjimkou inventurních evidencí, jiných evidencí a zápisů v účetních knihách.

Inventurní evidence – jsou souhrnné účetní záznamy, které jsou nově vytvářeny při inventuře, které nejsou inventurním soupisem, dodatečným inventurním soupisem, inventurním zápisem, inventarizační zprávou nebo inventarizačním závěrem.

Jiná evidence – je organizovaný soubor informací o inventarizačních položkách a jejich částech. Tento soubor je veden mimo vybranou účetní jednotku a je nezbytný pro zjištění skutečného stavu inventarizačních položek a jejich částí.

Inventarizační evidence – inventarizační evidencí jsou pomocná evidence, inventurní evidence a jiná evidence.

Inventarizační identifikátor – je označení části inventarizační položky nebo v případě vybraného majetku jednotlivé věci a soubor majetku, které zajišťuje jejich jednoznačné určení.³

Zúčtovatelný rozdíl – je rozdíl zjištěný při inventuře, který zahrnuje kromě případného manka, schodku a přebytku rozdíl zjištěný podle ZoÚv §26 odst.3 a §25 odst.2 a rozdíl, který se týká jiných aktiv a jiných pasiv, včetně skutečností účtovaných na podrozvahových účtech, o kterých vybraná účetní jednotka účtuje v souladu se ZoÚ.

Do části druhé (požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace pro vybrané účetní jednotky) patří: inventarizační činnosti (§3), inventarizační komise a ústřední inventarizační komise (§4), plán inventur (§5), provedení fyzické a dokladové inventury (§6,7), inventurní a dodatečný soupis (§8), inventarizační identifikátor (§9), průběžná inventarizace (§10) a inventarizace ve zvláštních případech (§11). Jednotlivé vybrané paragrafy jsou popsány konkrétněji v kapitole 3 – Charakteristika inventarizace a její průběh.

Část třetí (inventarizace vybraného majetku) se věnuje inventarizačním činnostem u vybraného majetku, inventarizačnímu identifikátoru tohoto majetku a provádění inventur vybraného majetku. Paragraf 15 se věnuje podstatným náležitostem inventurního závěru, z §16 vyplývá, že účetní jednotka, která neprovádí víceleté zjišťování skutečného stavu u vybraného majetku nepoužívá §14 a §15.

2.3. Český účetní standard č.007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, ve znění pozdějších předpisů

Cílem tohoto standardu je docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a to stanovením základních postupů účtování o inventarizačních rozdílech a ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob. Standard vymezuje, co je to inventarizační rozdíl a určuje postup účtování těchto rozdílů.

³ Vyhláška č. 270/2010 o inventarizaci majetku a závazků

2.4. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů

Tyto zákony neupravují přímo problematiku inventarizace. Používají se při posuzování inventarizačních rozdílů. Používání těchto zákonů vyplývá z ČÚS 007 z bodu 2.3 „*Inventarizační rozdíl podle § 30 odst. 5 písm. a) zákona (tj. manko nebo schodek) se dále posuzuje zejména podle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku a zákoníku práce o odpovědnosti za škodu.*“

3. Charakteristika inventarizace a její průběh⁴

3.1. Charakteristika inventarizace

Inventarizací rozumíme odsouhlasení skutečného stavu majetku a závazků se stavem zaznamenaným v účetnictví a vypořádání vzniklých inventarizačních rozdílů.

Účelem inventarizace je zajistit:

- věcnou správnost účetnictví,
- správné ocenění majetku a závazků, při dodržení zásady opatrnosti.

Pro zajištění věcné správnosti účetnictví, musí účetní jednotka zjistit skutečné stavy veškerého majetku, závazků a vlastního kapitálu a tyto stavy porovnat se stavy v účetnictví. V případě, že se vyskytne rozdíl, upravit účetnictví tak, aby odpovídalo skutečnosti. Aby byl majetek a závazky správně oceněny, je nutné porovnat jejich účetní hodnotu s hodnotou reálnou. V případě, že je reálná hodnota významně nižší než hodnota účetní, je potřeba účetní hodnotu snížit na hodnotu reálnou.⁵

Inventarizaci můžeme chápat jako proces, který v sobě zahrnuje, několik činností:

- plánová a přípravu inventarizace,
- zjišťování skutečného stavu majetku a závazků ke stanovenému dni inventarizace. Zaznamenání výsledků inventarizace do inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů a případně inventurních zápisů dle ZoÚ §30 odst. 1 a v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb. o inventarizace majetku a závazku,
- vyčíslení rozdílů mezi stavem skutečným a stavem účetním a objasnění příčin těchto rozdílů (např. krádeže, poškození). Pokud se zjistí, že tyto rozdíly vznikly neúmyslnou chybou v účetních zápisech, je nutné provést opravu na základě řádných účetních operací a to ještě před vyčíslením konečných inventarizačních rozdílů,
- zaúčtování inventarizačních rozdílů, stanovení způsobů jak se vypořádat se schodky, přebytky a manky proti stavu uvedeném v účetnictví,
- promítnutí upřesněných údajů v účetnictví např. záměny zboží,

⁴ SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2011. 359 s. ISBN 978-80-7263-652-5. str. 84

⁵ KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka*. 1.vyd. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. 160 s. ISBN 80-213-1497-4 str. 5

- navržení snížení ocenění majetku a jeho zaúčtování⁶
- provedení zhodnocení technického stavu majetku účetní jednotky, díky kterým mohou vyplynout nezbytná opatření k opravám, vyřazením nebo modernizaci těchto zařízení,
- zhodnocení upotřebitelnosti a využití inventarizovaného majetku,
- a jiné činnosti, které si určí účetní jednotka sama, např. zabezpečení proti krádeži.

Postupně budou vybrané činnosti v této kapitole blíže popsány.

3.2. Charakteristika inventury

Nutno upozornit na rozdílnost pojmů slov inventarizace a inventura.

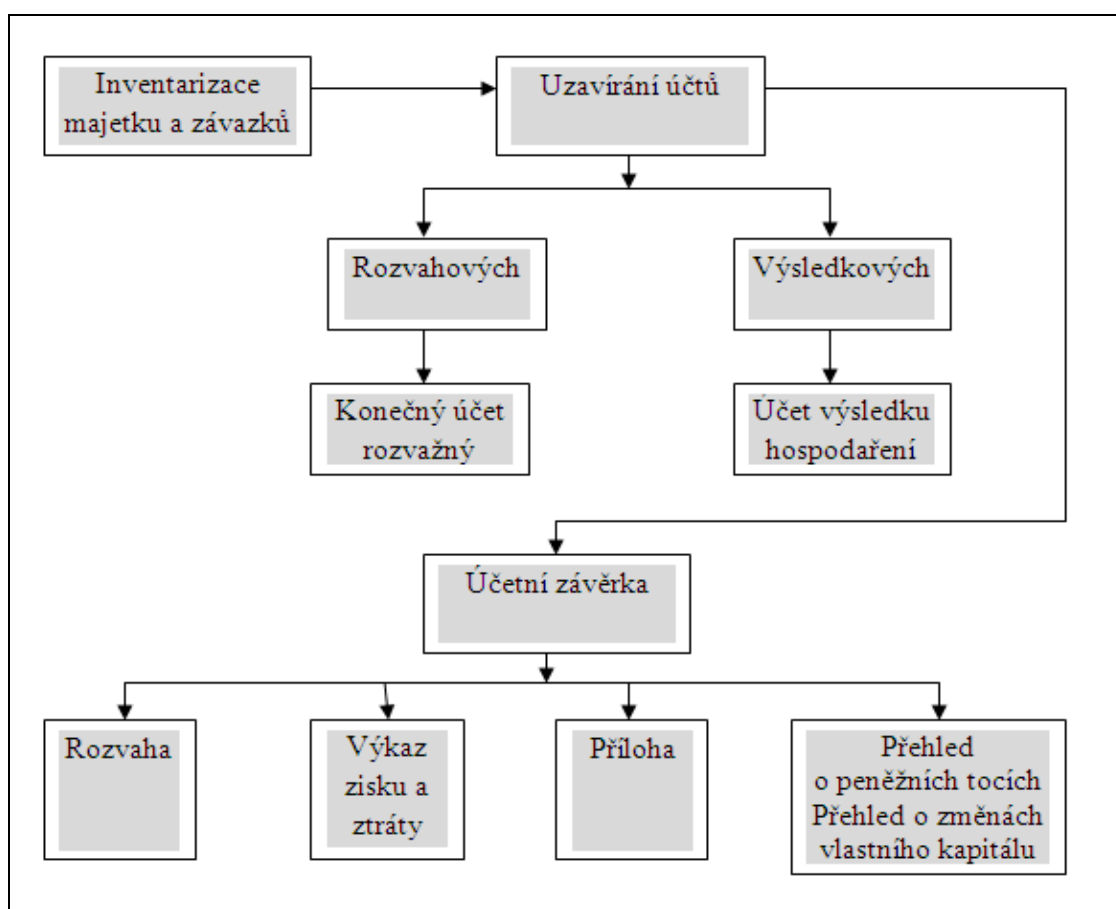
Inventura je zjišťování skutečného stavu majetku a závazku ke stanovenému dni u jednotlivých složek majetku a závazků (např. inventura zboží na skladě k 31.12.2011). Inventura je jedna z částí inventarizačních prací, na jejímž řádném provedení závisí věrohodnost a pravdivost zjištěného skutečného stavu majetku a závazků, taktéž na jejím řádném provedení závisí věrohodnost a pravdivost těchto údajů, s nimiž přechází účetnictví do nového účetního období. Na základě výsledků inventury lze odpovědět například na tyto otázky: jak ohodnotit činnost pracovníků, kteří jsou odpovědní za svěřený majetek, zda je zajištěna dostačující ochrana majetku jeho údržba atd.

3.3. Vztah inventarizace k účetní závěrce

Vztah účetní závěrky k inventarizaci je demonstrován na níže uvedeném schématu.

⁶ KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka*. 1.vyd. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. 160 s. ISBN 80-213-1497-4 str. 19

Schéma č. 3.3.1. – Vztah účetní závěrky k inventarizaci



Zdroj: SVOBODOVÁ J., *Inventarizace praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2011. 359s. ISBN 978-80-7263-652-5

Z obrázku je patrné, že účetní závěrce předchází uzavírání účtů. Než ale mohou být účty uzavřeny, musí se inventarizací potvrdit, že konečné stavy účtů jsou správné. *Zákon o účetnictví stanoví inventarizaci jako nástroj k prokázání, že stav a ocenění majetku a závazků v účetnictví ke dni účetní závěrky (řádné či mimořádné) odpovídá skutečnosti, tzn. že provedení inventarizace majetku a závazků je součástí průkaznosti účetnictví (Svobodová 2011, s. 56).* Tzn., že inventarizace má důležitost především v souvislosti s účetní závěrkou. V případě neprovedení inventarizace se stává účetnictví nevěrohodným, neprůkazným a tímto je zkrácena i samotná účetní závěrka.

3.4. Plánování a příprava inventarizace

Do plánování a přípravy inventarizace patří tyto činnosti:

- vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci,
- vypracování inventarizační směrnice,
- stanovení inventarizačních komisí,

- nachystání potřebných inventarizačních písemností.

3.4.1. Vymezení majetku a závazků podléhající inventarizaci

V ZoÚ není přesně vymezeno, co předmětem inventarizace je a co není. Inventarizaci obecně podléhají:

- majetek a závazky,
- vlastní kapitál.

Při určování majetku a závazků, které podléhají inventarizaci, může účetní jednotka vycházet ze svého účtového rozvrhu, který navazuje na příslušnou směrnou účtovou osnovu.

3.4.2. Vypracování inventarizační směrnice

Inventarizační směrnice konkretizuje určitá ustanovení ZoÚ a Vyhlášku č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazků. Tuto směrnice účetní jednotka vytváří sama.

Mezi hlavní body směrnice patří:

- přesné vymezení majetku a závazků u kterých se bude inventarizace provádět,
- stanovení způsobu inventarizace, u kterého majetku se provádí inventura fyzická a u kterého majetku se provádí inventura dokladová,
- stanovení termínů inventarizace, zpracování harmonogramu prací,
- stanovení podmínek, za kterých se provádějí mimořádné inventarizace,
- určení orgánů a počtu osob v orgánech, které budou inventarizaci provádět, specifikace jejich povinností a pravomocí,
- způsob uschování písemností, které obsahují údaje o inventarizaci.

3.4.3. Stanovení inventarizačních komisí

ZoÚ nechává výběr pracovníků k provádění inventarizace majetku a závazků plně v kompetenci jednotlivých účetních jednotek. Kdežto Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, v ustanovení §4 nařizuje, že uskutečňování inventur zajišťuje inventarizační komise, narozdíl od Ministerstev, státních fondů a Pozemkových fondů České republiky, kde se zřizují ústřední inventarizační komise. V inventarizační komisi musí být členy minimálně 2 osoby a je nutné, zřídit ji nejpozději do okamžiku zahájení inventury, jejíž provedení zajišťuje. Tato komise může zajišťovat provádění inventur i u více než jedné inventarizační položky a také zajišťovat provádění rozdílové inventury i v případě, že zajišťovala prvotní inventuru.

Při sestavování inventarizačních komisí musíme brát ohled na velikost podniku, proto je rozdělujeme na malé, střední a velké organizace.

Malá organizace má malý objem majetku a závazků. Proto může sestavit jen jednu inventarizační komisi, například v tomto členění: předseda a člen komise.

Střední organizace vlastní střední objem majetku a závazků. Sestavuje více inventarizačních komisí, například inventarizační komisi, která provede fyzickou inventarizaci u hmotného a nehmotného majetku, inventarizační komise která provede dokladovou inventarizaci u závazků a inventarizační komise, která provede inventarizaci u ostatního majetku a závazků, který není předmětem ostatních inventarizačních komisí. Členění v těchto komisích může být například předseda, a dva členi komise.

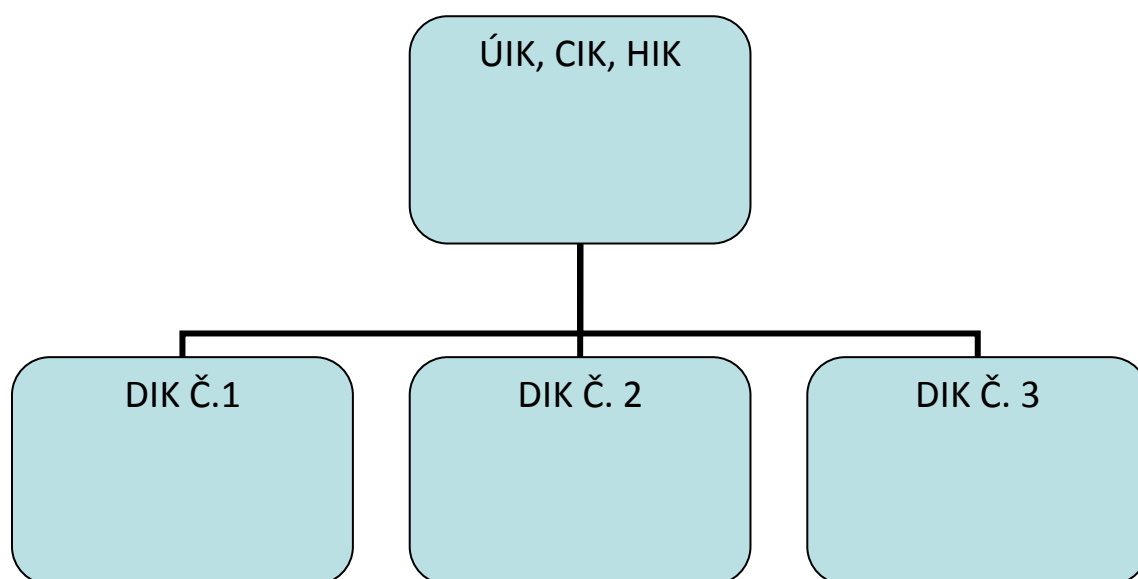
Velká organizace vlastní velký objem majetku a závazků. Taktéž může sestavit více inventarizačních komisí, například v tomto členění: hlavní inventarizační komisi(HIK), která slouží jako poradní orgán pro vedoucího organizace a dílčí inventarizační komise(DIK), které jsou považovány za orgány výkonné, jelikož na nich spočívá velký objem inventarizačních prací. Provádí fyzické a dokladové inventury.

Statutární orgán určuje jednu nebo více inventarizačních komisí, určí jejich členy, jmenuje jejich předsedy(vedoucí) a stanoví i dobu činnosti těchto komisí. Při jmenování pracovníků do inventarizační komise by měla brát účetní jednotka ohled na význam a poslání inventarizací k plnění všech úkolů zodpovědně.

Jelikož označení hlavní inventarizační komise není nikde přesně určeno, můžeme jej nazývat i jako centrální inventarizační komisi(CIK) či ústřední inventarizační komisi(ÚIK).

Pro názornost, je zde uvedeno schéma dvoustupňového řízení a složení inventarizačních komisí pro střední a velké podniky.

Schéma č. 3.4.3.1. – Složení inventarizačních komisí pro střední a velké podniky



Zdroj: SVOBODOVÁ J., *Inventarizace praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2011. 359s. ISBN 978-80-7263-652-5

3.4.3.1. Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí

Při výběru pracovníků do dílčích inventarizačních komisí je doporučována zásada, že minimálně jeden člen inventarizační komise by měl disponovat odbornými znalostmi o majetku, který komise inventarizuje. V případě, že je komise dvojčlenná, a jeden z členů je pracovník hmotně odpovědný, vzniká otázka, který člen dílčí komise by měl znát inventarizovaný majetek. Je jisté, že pracovník hmotně odpovědný za majetek musí mít odborné znalosti. Stejně znalosti by ovšem měl mít i druhý člen komise jako její vedoucí, aby mohly být splněny záměry inventarizací.

Předseda(vedoucí) komise by neměl být hmotně, finančně ani jinak zainteresován na majetku, na kterém se provádí inventarizace. Za chybně složenou inventarizační komisi můžeme považovat komisi, ve které je na pozici vedoucího komise jmenován například vedoucí útvaru materiálně technického zásobování a členem komise je pracovník hmotně odpovědný za inventarizované zásoby. Chyba je v tom, že pracovník hmotně odpovědný je funkčně podřízený vedoucímu útvaru materiálně technického zásobování.

Provádění inventarizace ve dvou či více obdobích ve stejném útvaru stejnou komisí přináší jistá rizika, ale i výhody. Rizikem je, že některý ze členů komise může zneužít nastalé situace, ale na druhou stranu lze využít zkušeností z dřívějších inventarizací. O vzniku, jmenování členů či změnách v komisi odpovídá statutární orgán popřípadě jiný pověřený vedoucí pracovník. Členství v inventarizačních komisích není v mnoha podnicích mezi zaměstnanci moc oblíbené, jelikož se jedná o činnost, která není sjednána při uzavírání

pracovního poměru. Zaměstnanci, především ve výrobních provozovnách mají mylný pocit, že vykonávají práce za někoho jiného a nevidí, že bývají do inventarizačních komisí jmenováni díky svým znalostem, zkušenostem a odborným znalostem inventarizovaného majetku.

3.4.3.2.. Proškolení pracovníků inventarizační komise

Účetní jednotce zákon neukládá povinnost proškolit členy a vedoucí inventarizačních komisí, lze ji však odvodit ze Zákoníku práce z §228 odst. 1 a odst. 2. které znějí:

„ (1) *Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit, zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.*

(2) *Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnance, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné. “*

Proškolení pracovníků inventarizační komise by měla provádět osoba, případně více osoby, které mají dokonalý přehled o problematice inventarizací v jejich účetní jednotce. Školit může například právník, účetní, která má k inventarizacím nejbližší ze všech pracovníků, přitom je vhodné, aby spolupracovala s technikem, který zná dobře stroje, materiály, které používají k práci. Právník může pomoci svými znalostmi zejména při inventuře pohledávek a závazků.⁷

Pokud pracovníky školíme, měli bychom o tom vyhotovit zápis(protokol). Forma ani obsah tohoto zápisu nejsou obecně stanoveny, avšak mohli by být tyto informace zaznamenány do vnitropodnikových směrnic. Tento zápis se může stát někdy i velmi důležitým dokladem například při zanedbání povinností členů inventarizační komise. Mělo by se v něm uvádět, kdo se účastnil, s čím byli pracovníci seznámeni, kdy se školení uskutečnilo, jak dlouho trvalo atd.

Inventarizační komise musí být vybavena veškerými potřebnými pomůckami, aby mohlo dojít k řádnému zjištění skutečného(fyzického) stavu inventarizovaného majetku. Například nástroje, přístroje, čtečky čárového kódu, nářadí k přeměření, převážení, přepočítání atd. Taktéž by v některých situacích bylo vhodné vybavit členy komise osobními ochrannými pracovními pomůckami. Například teplé oblečení při provádění inventury v mrazících boxech.

⁷ SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi - otázky a odpovědi*, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing,, a.s.,2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5 str.63

Důležitou výbavou pro komisi jsou vhodně upravené tiskopisy inventarizačních písemností, ty by měly obsahovat identifikační údaje, podpisy komise, a formulace potřebného textu, který lze snadno doplnit o konkrétní údaje. Vše by mělo sloužit pro sjednocení a zjednodušení administrativní náročnosti inventarizací.

V ZoÚ nenalezneme zmínku o tom, zda a jak odměňovat vedoucí a členy inventarizačních komisí za provedené inventarizační práce. Toto rozhodnutí je plně v kompetenci účetní jednotky.

3.4.3.3 Povinnosti inventarizačních komisí

Jak již bylo dříve zmíněno, v §4 odst. 5 vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků se nachází informace, že ministerstva, státní fondy a Pozemkový fond České republiky musí zřizovat inventarizační komisi ústřední. Ostatní vybrané účetní jednotky musí zřizovat inventarizační komisi ústřední v případě, že veškeré činnosti, které se provádějí při inventarizaci jsou zajišťovány prostřednictvím jiných osob. Ústřední inventarizační komise jsou řídicím a kontrolním orgánem, který musí sestavovat inventarizační zprávu a zajišťovat řádné proškolení členů dílčích inventarizačních komisí. Tyto komise musí být zřízeny nejpozději do okamžiku zahájení první inventury v daném účetním období. Podle velikosti účetní jednotky ústřední inventarizační komise jmenuje jednotlivé dílčí inventarizační komise. V mnoha případech je jednotlivý člen ústřední inventarizační komise zároveň i vedoucím (předsedou) dílčí inventarizační komise.

Mezi hlavní úkoly **ústřední inventarizační komise** patří zejména:

- sestavování harmonogramů inventarizačních prací, jak organizačních tak časových,
- zaškolení členů dílčích inventarizačních komisí,
- vytvoření přehledu pracovišť, na kterých budou komise inventarizaci provádět,
- navrhování členů do dílčích inventarizačních komisí,
- vymezit povinnosti dílčích inventarizačních komisí,
- evidování činností a výsledků prací, které vykonávají dílčí inventarizační komise,
- informování statutárního zástupce o výsledcích inventarizačních prací,
- sestavování inventarizačních zpráv.

Mezi hlavní úkoly **dílčí inventarizační komise** patří zejména:

- zahájit přípravné práce, např. zkontrolovat zda váhy a měřidla jsou správně nastavená, oceňchovaná,
- zajistit včasné a řádné provedení inventur, tzn.,

- zjistit skutečný stav předmětu inventarizace,
- zjištěné výsledky inventury zaznamenat na inventurní soupisy a na dodatečné inventurní soupisy
- porovnat skutečný stav předmětu inventarizace se zápisy v účetnictví,
- zjištěné případné inventarizační rozdíly vysvětlit a navrhnout jejich vypořádání,
- dokumenty, které komise vytvořila související s prováděnou inventarizací předat ústřední inventarizační komisi spolu se zprávou o ukončení inventarizačních prací. Tato zpráva by měla obsahovat například: zhodnocení přípravy a provedení inventarizace, vyčíslení případných finančních rozdílů (mank), uvedení osob, které jsou za toto manko odpovědné atd..

3.4.4. Inventarizační písemnosti

3.4.4.1. Inventurní soupis

Stavy zjištěné inventarizací musí dle ZoÚ §30 odst. 1 účetní jednotky zaznamenávat do inventurních soupisů. Co přesně musí inventurní soupisy obsahovat, aby byly považovány za průkazné účetní záznamy je uvedeno taktéž v ZoÚ, v §30 odst. 2

"a) skutečnosti podle odst. 1 tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,

b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,

c) způsob zjišťování skutečných stavů,

d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle §26 odst. 3,

e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury."

Účetní jednotka může v rámci svých pravomocí obsah inventurního soupisu rozšířit o další podrobnější informace týkající se inventarizovaného majetku a závazků. Nejsou předepsané žádné druhy ani forma inventurních soupisů. Účetní jednotky ale určitě nevystačí pouze s jedním vzorkem formuláře inventurního soupisu, musí jich připravit několik a to z důvodu, že každý druh majetku má jiné skutečnosti k jednoznačnému určení. Tudíž musí jednotka vytvořit zvlášť formuláře pro fyzickou inventuru, zvlášť pro dokladovou inventuru. Konkrétněji pro budovy a stavby, pozemky, pokladní hotovost, závazky, pohledávky atd.

Počet vyhotovení soupisů zákon nenařizuje, účetní jednotka vychází ze svých potřeb. Každá stránka inventurního soupisu musí být očíslována, v případě, že při vyhotovování soupisu potřebujeme stránek více je nutné na každé stránce zjištěné číselné údaje sečíst a tyto úhrny pak uvádět narůstajícím způsobem na další stránky inventurního soupisu. Mezi inventarizační písemnosti můžeme zařadit inventurní soupisy, dodatečné inventurní soupisy, inventurní zápisy, inventarizační zprávy a inventarizační evidenci což je pomocná evidence, inventurní evidence atd.

Důležitou otázkou je, kdo by měl inventurní soupisy vyplňovat. Podle ZoÚ v §30 odst.2 písmena b) musí inventurní soupis obsahovat podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace. Za předpokladu, že se jedná o malou účetní jednotku, ve které pracuje pouze sám majitel, vyplňuje a podepisuje soupisy pouze on. Z příkladu je tedy zřejmé, že vyplňování a podepisování inventurních soupisů může provádět jedna a ta samá osoba. Nejsou kladeny žádné požadavky na tuto osobu, zákon nám neurčuje, kdo vyplňovat soupisy smí a kdo nesmí. V účetních jednotkách kde je to možné, by měla soupisy vyplňovat taková osoba, která nemá žádný zájem ovlivňovat zjištěné výsledky inventarizace. Měl by to být člen inventarizační komise a zároveň by to neměla být osoba, která je hmotně odpovědná za konkrétní inventarizovaný majetek.⁸

3.4.4.2. Zásady pro vyhotovení inventurních soupisů

- Inventurní soupisy je vhodné vyhotovovat podle pracovníků, kteří jsou odpovědní za majetek a závazky a podle pracovišť kde se inventarizovaný majetek nachází. Je zapotřebí, abychom rozlišovali majetek, který patří do vlastnictví účetní jednotky a majetek, který může patřit jiné účetní jednotce nebo fyzické osobě, například najatý hmotný majetek,
- inventurní soupisy by měly být uspořádány tak, aby jejich zápisy bylo možné snadno a rychle porovnat se zápisy v účetnictví,
- zhotovení inventurních soupisů by měli pracovníci provádět současně při provádění inventur nebo bezprostředně po jejich ukončení.

Jaké informace musí obsahovat inventurní soupis a dodatečný inventurní soupis v případě provádění periodické inventarizace a inventurní soupis při provádění průběžné

⁸ SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi - otázky a odpovědi*, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing,, a.s.,2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5. str. 73

inventarizace nalezneme ve Vyhlášce č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků v §8. Ve stejném paragrafu se dočteme i o obsahu příloh inventurního soupisu a obsahu příloh dodatečného inventurního soupisu.

3.4.4.3. Úschova inventarizačních písemností

Po dobu pěti let od provedení inventarizace majetku a závazku jsou účetní jednotky povinny toto provedení prokázat a to u veškerého majetku u kterého inventarizace probíhala. Tzn., že po tuto dobu musí účetní jednotka veškeré inventurní soupisy a ostatní dokumenty archivovat na bezpečném a vhodném místě, kde nedojde k jejich ztrátě, poškození či zničení. Dodatečné opravy zápisů v inventurních soupisech jsou možné za podmínek, že jsou tyto opravy prováděny průkazným způsobem, včas, a nejpozději ke dni, kdy se účtuje o inventarizačních rozdílech.

3.5. Zjišťování skutečného stavu

Zjišťování skutečného stavu majetku a závazků je nejdůležitější součástí inventarizace. Na jejím řádném provedení závisí celkový výsledek inventarizace. Toto zjišťování se provádí buď fyzickou anebo dokladovou inventurou.

3.5.1. Fyzická inventura

Fyzickou inventurou se zjišťuje skutečný stav majetku, který je hmotné povahy. Jedná se zejména o:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- zásoby,
- finanční majetek,
- majetek vedený na podrozvahových účtech.⁹

Pověřený pracovník ji provádí vážením, přeměřováním, přepočítáváním atd. Inventury by se měla účastnit osoba, která je odpovědná za inventarizovaný majetek. Fyzickou inventuru účetní jednotka provádí i v případě, že se mění odpovědná osoba za určitý majetek, je vhodné, aby se jí účastnil jak pracovník, který funkci předává, tak pracovník, který funkci přejímá. Tento způsob inventury upravuje Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků v §6.

⁹ KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka v příkladech*. 1. Vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2007. 201 s. ISBN 978-80-251-1565-7. str. 13

3.5.2. Dokladová inventura

Dokladovou inventura se používá u majetku a závazků, které jsou nehmotné povahy a nelze u nich provést inventuru fyzickou, jedná se především o:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- zaknihované CP,
- bankovní účty,
- pohledávky a závazky,
- opravné položky a rezervy,
- položky časového rozlišení a dohadné položky,
- složky vlastního kapitálu apod.¹⁰

Podstatou tohoto způsobu inventury je, že skutečné stavy inventarizovaného majetku a závazků se zjišťuje, na základě dokladů. Tyto zjištěné stavy se pak porovnají se stavy na účtech syntetických, analytických a podrozvahových. Tento způsob inventury upravuje Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků v §7.

Existují druhy majetku u kterých je možné provést inventuru fyzickou i dokladovou, jsou to například pozemky. Při dokladové inventarizaci porovnáváme stav zachycený v účetnictví s evidencí na listu vlastnictví a evidenčním listu v katastru nemovitostí. U fyzické inventury skutečný stav pozemku zjistíme, tak, že vyrazíme do terénu přímo na místo našeho pozemku. Tento stav pak porovnáme s údaji v účetnictví.¹¹

Po ukončení fyzické či dokladové inventury je nutné porovnat zjištěné skutečné stavy majetku a závazků s jejich stavy v účetnictví, zapsat případné inventarizační rozdíly, zjistit jejich příčiny a navrhnout jejich vypořádání. A v neposlední řadě musíme vyhotovit inventurní soupisy.

Druhy inventarizace

ZoÚ v §29 rozlišujeme 2 druhy inventarizací, a to inventarizaci periodickou a inventarizaci průběžnou. Rozdíl mezi nimi je v okamžiku, ke kterému se inventarizace

¹⁰ KYNČLOVÁ, D. *Účetní závěrka*. 1.vyd. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. 160 s. ISBN 80-213-1497-4. str. 13

¹¹ SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi - otázky a odpovědi*, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing,, a.s.,2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5. str.91

provádí. Dalším kritériem pro rozdělení inventarizací může být způsob, kterým se provádí inventura. Tyto způsoby jsou již uvedeny výše.

3.5.3. Periodická inventarizace

Sestavuje se k okamžiku, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku. Jedná se o účetní závěrku řádnou a mimořádnou. Tato inventarizace se provádí u veškerého majetku a závazků účetní jednotky. Pokud nastane situace, že u inventarizovaného majetku nelze provést inventuru ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, lze inventuru provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období nebo v prvním měsíci následující po skončení účetního období. V případě, že byla inventura provedena před rozvahovým dnem, musí se ke zjištěnému stavu majetku přičíst přírůstky od okamžiku inventury k rozvahovému dni a odečíst úbytky od okamžiku inventury k rozvahovému dni, tím se získá hodnota majetku ke dni účetní závěrky. Při provádění inventury po rozvahovém dni, je postup opačný, ke stavu zjištěného inventarizací se odečtou přírůstky od rozvahového dne po okamžik inventury a přičtou úbytky od rozvahového dne po okamžik inventury, tímto postup opět získáme hodnotu majetku ke dni účetní závěrky. Pro názornost je zde uvedeno toto schéma.¹²

1) Inventura proběhla před rozvahovým dnem

Stav majetku zjištěný inventurou

+ Přírůstky od okamžiku inventury k rozvahovému dni

- Úbytky od okamžiku inventury k rozvahovému dni

= Stav na konci rozvahového dne

2) Inventura proběhla po rozvahovém dni

Stav majetku zjištěný inventurou

- Přírůstky od okamžiku inventury k rozvahovému dni

+ Úbytky od okamžiku inventury k rozvahovému dni

= Stav na konci rozvahového dne

3.5.4. Průběžná inventarizace

Provádí se v průběhu účetního období, přesný termín je plně v kompetenci účetní jednotky. Provádí se pouze u zásob, u nichž účetní jednotky účtují podle druhů, nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob. Dále u dlouhodobého hmotného majetku,

¹² KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2007. 201 s. ISBN 978-80-251-1565-7. str. 7

jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží.

Pro lepší viditelnost rozdílnosti periodické a průběžné inventarizace je zde uvedena následující zjednodušená tabulka.

Tabulka č. 3.5.4.1. - Rozdíly mezi periodickou a průběžnou inventarizací

Pojem	Periodická inventarizace	Průběžná inventarizace
Předmět inventarizace	Veškerý majetek a závazky.	Zásoby, u nichž účetní jednotky účtuje podle druhů, nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, dále u dlouhodobého hmotného majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží.
Kdy se inventarizace provádí	K okamžiku sestavování řádné účetní závěrky, tj 31.12. nebo ke dni ke kterému účetní jednotky sestavují mimořádnou účetní závěrku.	V průběhu účetního období.
V zákoně o účetnictví	§29 odst. 1	§29 odst. 1,2

Zdroj: SVOBODOVÁ J., *Inventarizace praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2011. 359s. ISBN 978-80-7263-652-5

3.6. Výsledky inventarizace

Inventarizací zjistíme skutečný stav majetku a závazků, který pak musíme porovnat se stavy, které máme uvedeny v účetnictví. Inventarizační rozdíl, který může vzniknout, ale také nemusí, má účetní jednotka povinnost vyúčtovat do toho účetního období, ke kterému se inventarizace vztahovala.

Inventarizační rozdíl nastane, pokud:

- a) stav v účetnictví je vyšší než stav zjištěný inventarizací. Tento rozdíl se nazývá manko, v případě že tento rozdíl vznikl v pokladně nebo v ceninách nazýváme rozdíl schodkem. Přirozený úbytek zásob není považován za manko, ale za běžnou spotřebu.¹³ Blíže popsáno v kapitole 3.6.4.,
- b) stav v účetnictví je nižší než stav zjištěný inventarizací, tento rozdíl je nazýván přebytkem.

Z toho vyplývá, že manko či schodek značí, že určitý majetek chybí, kdežto u přebytku nám určitý majetek přebývá. Jak již bylo dříve řečeno, manko, schodek či přebytek jsou inventarizační rozdíly, které zjistíme, porovnáním skutečného stavu se stavem v účetnictví. Důležité je vědět, že při porovnávání skutečnosti se stavem v účetnictví je rozhodující stav skutečný. Tudíž se upravuje stav v účetnictví podle skutečnosti, nikoliv stav v účetnictví se skutečností.

3.6.1. Kontrola zjištěných inventarizačních rozdílů

Jakmile jsou inventarizační rozdíly vyčísleny, je nutné jejich správnost překontrolovat. A to zejména:

- „ použití při ocenění inventarizačních rozdílů stejného způsobu ocenění, jakým byl příslušný majetek oceněn v účetnictví,
- přesnost a správnost zachycení veškerého majetku a závazků v účetnictví při dodržení principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti,
- zda byl porovnán zjištěn stav majetku a závazků se stavem zachyceným v účetnictví ke stejnému okamžiku, tímto okamžikem je především den, k němuž se sestavuje roční účetní závěrka v návaznosti na §17 odst. 3, 4, 5 a odst. 6 zákona o účetnictví,
- zda byly vyčísleny inventarizační rozdíly (manka a přebytky) v jednotkách množství a v peněžních jednotkách (v Kč)“(Svobodová, 2011).

Co se týče časového hlediska, ZoÚ ukládá pouze povinnost zaúčtovat inventarizační rozdíly do toho období za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. To znamená, že inventarizační rozdíly účetní jednotka může zaúčtovat až k poslednímu dni účetního období nebo také bez zbytečného odkladu v den, kdy byly inventarizační rozdíly vyčísleny.

¹³ BŘEZINOVÁ, H., ŠTOHL, P., *Účetní závěrka výklad a praktické příklady*. 1.vyd. Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo., 2008. 126 s. ISBN 978-80-903914-6-8. str. 40

3.6.2. Opravy účetních chyb před konečným vyčíslením přebytků a mank

V podnicích, ve kterých během účetního období dochází k několika desítkám až stovkám výdajů a příjmů například materiálu ve skladu, může docházet k chybám. Mohou být špatně vypsány příjemky či výdejky nebo mohou být tyto doklady špatně zaúčtovány. V podstatě jsou to účetní chyby, které když se neopraví, tak neoprávněně zvýší konečnou částku manka nebo přebytku. Tyto chyby by se měly napravit na základě řádného účetního dokladu ještě před konečným vyčíslením přebytků a mank.

Příklad:

Vydaný materiál byl dodatečně vrácen do skladu, jeho příjem však nebyl na základě „návratky“ zaúčtován. Tento doklad zaúčtujeme na straně Má dáti(dále jen MD) na účtě 501 - Spotřeba materiálu a na straně Dal(dále jen D) na účtě 112- Materiál na skladě.

3.6.3. Opravy inventurních rozdílů zásob vzniklých neúmyslnou záměnou

Další chyby, které mohou nastat jsou způsobeny podobností zásob. Například, skladník vydá omylem na řádně vyplněnou výdejku jiné zásoby, než je na výdejce uvedeno, právě kvůli tomu, že jsou si zásoby hodně podobné, mají třeba značně podobný obal. Pokud tato situace nastane, v praxi to znamená, že podle výdejky jsou ze skladní karty odepsány zásoby, které nebyly vydány, takže nám u nich vznikne při inventuře přebytek, ale u zásob které byly omylem vydány, ale účetně nebyly zachyceny vznikne při inventuře manko. Tuto chybu je taktéž nutné napravit před konečným vyčíslením inventarizačních rozdílů.

Do roku 1991, bylo možné tyto situace řešit v rámci tzv. vzájemného vyrovnání mank a přebytků dle vyhlášky č. 155/1971 Sb., o inventarizacích hospodářských prostředků. Dnes je tento postup opět povolen, jelikož v tomto směru již platí předpis České účetní standardy pro podnikatele, ČÚS 007 v bodě 3.4., který zní: *„Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka mank částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky).“*

Odstranění této chyby je následovné, na chybějící materiál v důsledku záměny, skladník vyhotoví řádnou výdejku, která bude obsahovat množství, cenu za měrnou jednotku

a celkovou cenu v Kč materiálu který byl chybně vydán. Tato výdejka se zaúčtuje na straně MD na účet 549 – Manka a škody, a na straně D na účet 112 – Materiál na skladě.

Na materiál, který přebývá, skladník vyhotoví příjemku, která bude taktéž obsahovat množství, cenu za měrnou jednotku a celkovou cenu v Kč materiálu, který se vrací. Tento účetní případ se zaúčtuje na straně MD na účet 112 – spotřeba materiálu a na straně D na účet 648 – Jiné provozní výdaje. Dále se provede účetní zápis, kde na straně MD je účet 648 – Jiné provozní výdaje a na straně D účet 549 – Manka škody, peněžní částka v tomto účetním případě je celková částka chybějícího materiálu. Tímto bylo dosaženo vzájemného vyrovnání.¹⁴

Aby mohlo dojít k vzájemnému porovnání množství chybějícího materiálu a přebývajícího materiálu je nutné, aby tento materiál šlo přepočítat, zvážit, přeměřit apod. Neúmyslnou záměnu materiálu nemůžeme tedy uznat u materiálu(zásob) u kterého lze množství zjistit technickým propočtem, taktéž nelze uznat neúmyslnou záměnu u zásob u kterých lze provést pro potřeby zjištění skutečného stavu pouze dokladová inventura. Zda účetní jednotka neúmyslnou záměnu zásob uzná nebo neuzná je plně v její kompetenci.

3.6.4. Ztráty v rámci norem

Než dojde ke konečnému vyčíslení inventarizačních rozdílů, v tomto případě manka na zásobách, měla by účetní jednotka přihlédnout na úbytky z přirozených vlastností zásob v rámci tzv. ztrát do normy. Oporu pro toto tvrzení najdeme v ČÚS 007 v bodě 2.2., který zní: „*Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.*“ Jakmile je od zjištěného manka odečtena výše úbytku zásob do normy, lze říci, že se již jedná o konečné (výsledné) manko. Účetní jednotky s těmito úbytky předem počítají ve svých spotřebních normách materiálu nebo v prodejních cenách zboží, takže jsou tyto ztráty pokryty výnosy (příjmy).

Výši této normy účetní jednotka zveřejňuje ve své vnitřní směrnici. Je vhodné tuto normu každým rokem aktualizovat. Dále by měla účetní jednotka ve směrnici uvést u kterých položek zásob k tomuto úbytku dochází, podmínky za kterých je možné normy úbytků uplatnit, způsob výpočtu normy, případy na které se norma nevztahuje apod.

¹⁴ SCHIFFER, V. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatel.* 1.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3. str.198

Účetní jednotka musí kdykoliv prokázat, že se jedná opravdu o technické či technologické ztráty. Tuto normu musí stanovit odpovědně, aby byla výše ztráty přirozených úbytků zásob jednoznačně prokazatelná co do účelu tak do její výše dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů(dále je ZDP) Dále musí v interních směrnících použít místo slova „manko“ či „manka“, - „ztráty“ či „úbytky“ A musí prokázat výpočet normy.

Příklad případů na které se normy ztrát nevztahují:

- zásoby, které byly vráceny dodavatelům,
- na ztráty způsobené krádeží, nehodou atd.,
- na zboží a zásoby, které ve skladě nebyly uskladněny, jen jimi evidenčně procházejí.

Tabulka č. 3.6.4.2. - Zaúčtování ztráty v rámci norem u zásob

Manko do normy	MD	D
Materiál	501 – Spotřeba materiálu	112 – Materiál na skladě
Nedokončená výroby	611 - Změna stavu nedokončené výroby	121 - Nedokončená výroba
Polotovary	612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby	122 – Polotovary vlastní výroby
Zvířata	614 - Změna stavu zvířat	124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
Výrobky	504 - Prodané zboží	132 – Zboží na skladě

Zdroj: KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatel 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

3.7. Vypořádání inventarizačních rozdílů

Po provedení řádné inventarizace se napraví stav majetku a závazků v účetnictví o inventarizační rozdíly oproti skutečnému stavu, tj. o manka a přebytky. Inventarizace ale neslouží jen k tomuto účelu, díky ní zjistíme řadu dalších poznatků a informací. Především informace o tom, jak manka či přebytky vznikly, neboť ani v jednom případě se nejedná o žádoucí rozdíly, která manka jsou zaviněná, která nezaviněná, který majetek je již potřeba opravit, který majetek je poškozený atd. Neméně důležité jsou informace o stavu našich

pohledávek o tom, jak je na tom podnik s ochranou svého majetku, zda je potřeba něco zlepšit, zda nemáme ve skladech zásoby, které již nepotřebujeme apod.

Při posuzování, vypořádávání vzniklých inventarizačních rozdílů je nutné mít mimo jiného i právní znalosti. A to z oblasti:

- občanského zákoníku,
- obchodního zákoníku,
- zákoníku práce.

Na občanský zákoník se lze obrátit v případě, že je potřeba znát úpravu odpovědnosti za škodu (část VI, §420-§450) a bezdůvodné obohacení (část VI, §451 - §459), obchodní zákoník upravuje pro naše potřeby náhrady škody (hlava 1, §373 - §386) a zákoník práce upravuje odpovědnost pracovníka za škodu (část XI, § 250 - §264).¹⁵

3.7.1 Účtování mank a přebytků

Vzhledem k běžné činnosti podniku, manka a přebytky představují účetní případy mimořádné. Proto, se jejich účtování řídí dle ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, pro podnikatele. Účtování u vybraných druhů majetku a závazků je následující:

Manka

Manko vzniká, když je skutečný stav, zjištěný inventarizací nižší než stav uvedený v účetnictví. Pokud vznikne tento rozdíl na ceninách nebo pokladně, nazýváme tento rozdíl schodkem. Účtování u vybraných druhů majetku je následující:

Na stranu MD na účtu 549 – Manka a škody se účtují manka a škody na majetku, např. manka nad normu přirozených úbytků zásob, škody, které způsobil neznámým pachatel a máme o tom potvrzení od Policie ČR, škody způsobené živelní pohromou atd. Na účtu 549 – Manka a škody neúčtujeme o schodku na pokladně ani ceninách, schodek účtujeme na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku na straně MD. Nároky na náhradu škody účetní jednotka zaúčtuje na účet 648 – Ostatní provozní výnosy, na stranu D.

¹⁵ Schiffer, V. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatel. 1.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3. str.203*

Ve většině případů jsou inventarizační rozdíly účtovány výsledkově, do provozních nákladů či výnosů, proto je nutné, aby účetní jednotka uměla správně určit, zda tyto náklady nebo výnosy budou či nebudou součástí základu daně pro výpočet daně z příjmů.

Účet 549 – Manka a škody je daňově neúčinný náklad. Náklady na tomto účtu lze daňově uznat pouze v případě, že nastane alespoň jedna z těchto uvedených situací:

- krádež byla způsobena neznámým pachatelem,
- inventarizační rozdíl způsobila živelná pohroma (tuto škodu je možné účtovat na účet 582- Škody),
- daňový náklad je uznán do výše výnosu, v případě, že byl účtován reciproční výnos.¹⁶

V případě, že je manko způsobeno neznámým pachatel, je nutné o tom mít potvrzení od policie dle ZDP §24 odst. 2 písmena l. Za živelnou pohromu, lze považovat je to například nezaviněný požár, výbuch, blesk, záplava, blesk, povodeň atd.(ZDP §24 odst. 10) Oporu tvrzení, že manka jsou uznána do výše náhrad najdeme v ZDP v §25 odst. 1 písmena n.

Tabulka č. 3.7.1.1. – Zaúčtování manka u zásob

Manko	MD	D
Materiál	549 – manka a škody z provozní činnosti	112 – Materiál na skladě
Zboží	549 – manka a škody z provozní činnosti	132 - Zboží na skladě a v prodejnách
Nedokončená výroba	549 – manka a škody z provozní činnosti	121 - Nedokončená výroba
Polotovary	549 – manka a škody z provozní činnosti	122 - Polotovary vlastní výroby
Výrobky	549 – manka a škody z provozní činnosti	123 - Výrobky
Zvířata	549 – manka a škody z provozní činnosti	124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Zdroj: KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatel 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

¹⁶ KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatel 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3. str. 165

Tabulka č. 3.7.1.2. – Zaúčtování schodku na pokladně a ceninách

Schodek	MD	D
Pokladna	569 – Manka škody na finančním majetku	211 – Pokladna
Ceniny	569 – Manka škody na finančním majetku	213 - Ceniny

Zdroj: KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatel 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

Přebytek

Přebytek vzniká když, je skutečný stav, zjištěný inventarizací vyšší než stav uvedený v účetnictví. Účtování u vybraných druhů majetku je následující:

Tabulka č. 3.7.1.3. – Zaúčtování přebytku u zásob, pokladny a cenin

Přebytek	MD	D
Materiál	112 - materiál na skladě	648 – Ostatní provozní výnosy
Zboží	132 - Zboží na skladě a v prodejnách	648 – Ostatní provozní výnosy
Nedokončená výroba	121 - Nedokončená výroba	611 - Změna stavu nedokončené výroby
Výrobky	123 - Výrobky	613 - Změna stavu výrobků
Zvířata	124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	614 - Změna stavu zvířat
Pokladna	211 – pokladna	668 - Ostatní finanční výnosy
Ceniny	213 - ceniny	668 - Ostatní finanční výnosy

Zdroj: KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatel 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

Příklad zaúčtování inventarizačních rozdílů v pokladně a na ceninách¹⁷

U pokladní č.1 byl na pokladně na konci roku nalezen přebytek 100Kč, a v ceninách 200Kč.

U pokladní č.2 byl zjištěn schodek na pokladně ve výši 1500Kč a chybělo 5 dálničních známek v celkové hodnotě 6000Kč. Schodek na pokladně pokladní č.2 uhradila hotově, úhrada schodku na ceninách proběhla srážkou ze mzdy.

Tabulka č. 3.7.1.4. – Řešení příkladu na zaúčtování inventarizačních rozdílů pokladny a cenin

Účetní případ – u pokladníka č.1	Částka	Předkontace
Přebytek v pokladní hotovosti	100 Kč	211/668
Přebytek na ceninách	200 Kč	213/668
Účetní případ – u pokladníka č. 2	Částka	Předkontace
Schodek v pokladně	1500 Kč	569/221
Schodek v ceninách	6000 Kč	569/213
Předpis schodku v pokladně pokladníkovi	1500 Kč	335/668
Předpis schodku na ceninách pokladníkovi	6000 Kč	335/668
Úhrada schodku v pokladně hotově	1500 Kč	221/335
Úhrada schodku na ceninách srážkou ze mzdy	6000 Kč	331/335

Zdroj: vlastní

Příklad zaúčtování inventarizačních rozdílů u zásob¹⁸

Příklad:

V prvním skladu byla zjištěna ztráta materiálu A ve výši 3 500 Kč, tato ztráta je do normy přirozených úbytků, u materiálu B byl zjištěn přebytek ve výši 2 000 Kč, u materiálu C bylo zjištěno manko v hodnotě 2500 Kč Materiál D uložený ve druhém skladu byl zcela zničen živelnou pohromou, jeho hodnota činila 230 000Kč. Pojišťovna uhradila škodu na základě smlouvy.

¹⁷ KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 10 vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3. str. 166

¹⁸ KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 10 vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3. str. 166

Tabulka č. 3.7.1.5. - Řešení příkladu na zaúčtování inventarizačních rozdílů na zásobách

Účetní případ	Částka	Předkontace
Manko materiálu A – do normy	3 500 Kč	501.1/112.1
Přebytek materiálu B	2 000 Kč	112.2/648
Manko materiálu C – nad normu	2 500 Kč	549/112.3
Manko materiálu D způsobené živelnou pohromou	230 000 Kč	582/112.4
Nárok na náhradu škod od pojišťovny za materiál D	230 000 Kč	378/648
Uznání nároku od pojišťovny, náhrada v plné výši na Bú	230 000 Kč	221/378

Zdroj: vlastní

3.8. Korekce oceňování

Jak již bylo v kapitole 3.1. uvedeno, v rámci inventarizace je nutné posoudit i správnost ocenění majetku a závazků, které se provádí k rozvahovému dni. Zjistí-li se inventarizací, že skutečná hodnota majetku a závazků je nižší než jejich ocenění v účetnictví, měla by se účetní hodnota snížit na úroveň hodnoty, která odpovídá současnému stavu majetku a současným podmínkám na trhu.

Účetní hodnotu majetku můžeme snížit těmito způsoby:

- opravnou položkou,
- jednorázovým odpisem.

Který z těchto dvou způsobů účetní jednotka zvolí, závisí na charakteru snížení hodnoty majetku. Snížení hodnoty majetku může mít charakter:

- přechodný (dočasný) ,
- trvalý.

K tématu opravných položek a jednorázových odpisů se tato práce věnuje pouze ve stručnosti, jelikož je tato problematika velice rozsáhlá. Je zde uvedena stručná charakteristika opravných položek a jednorázových odpisů a jejich účtování u vybraných druhů majetku.

3.8.1.Opravné položky

Opravné položky snižují hodnotu majetku v účetnictví dočasně. Postup jejich účtování upravuje Český účetní standard pro podnikatele 005 – Opravné položky. Je zakázáno tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku a k závazkům.

Opravné položky dělíme na:

- opravné položky účetní,
- opravné položky daňové (zákonné).

Opravné položky lze vytvořit k těmto složkám majetku:

- k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku,
- k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek,
- k zásobám,
- ke krátkodobému finančnímu majetku vedeném v účtové skupině 25,
- k pohledávkám.

Tabulka č. 3.8.1.1. Zaúčtování opravných položek

Snížení hodnoty DNHM	Tvorba OP	Rozpuštění OP
OP K DNM	559/091	091/559
OP K DHM	559/092	559/092
OP k poskytnutým zálohám na DNM A DHM	559/095	559/095
Snížení hodnoty dl./kr. majetku	Tvorba OP	Rozpuštění OP
OP k dl./kr. CP drženým do splatnosti	579/096	096/579
OP k dlouhodobým půjčkám	579/096	096/579
OP k poskytnutým zálohám na dl./kr. finanční majetek	579/095	095/579
Snížení hodnoty zásob	Tvorba OP	Rozpuštění OP
OP k zásobám	559/19x	19x/559
OP k poskytnutým zálohám na nákup zásob	559/197	197/559
Snížení hodnoty pohledávek	Tvorba OP	Rozpuštění OP
OP k pohledávkám	559/391	391/559
Daňová OP k pohledávkám	558/391	391/558

Zdroj: KYNCLOVÁ, D. Účetní závěrka. 1.vyd. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. 160 s. ISBN 80-213-1497-4

3.8.2. Jednorázový odpis

Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku v účetnictví. Jednorázový odpis se používá v případě, že došlo ke snížení hodnoty majetku v důsledku jeho neodstranitelného poškození, majetek se stal nepoužitelným, nepotřebným atd. Například: Software účetní jednotky byl zavirován a nelze jej bez nákladné opravy opět zprovoznit. Pokud byla v minulosti vytvořena opravná položka, tak musí být před zaúčtováním jednorázového odpisu majetku zrušena.

Tabulka č. 3.8.2.1. – Zaúčtování jednorázového odpisu u DNHM

Jednorázový odpis DNHM	MD	D
Odpis odpisovaného DNM a DHM pro nepoužitelnost. Nepoužitelnost byla způsobena:		
a) běžnou příčinou	549	07x/08x
b) mimořádnou činností	582	07x/08x
Neodpisovaného DHM pro nepotřebnost	548	03x
Odpis neodpisovaného DHM pro nepoužitelnost. Nepoužitelnost byla způsobena:		
a) běžnou příčinou	549	03x
b) mimořádnou činností	582	03x
Odpis zmařené investice	582	041/042
Odpis zálohy poskytnuté na nákup DNHM	548	05x
Jednorázový odpis dl./kr. majetku	MD	D
DFM	568	06x
KFM	568	256
Poskytnuté zálohy na nákup DFM	568	053
Poskytnuté zálohy na nákup KFM	568	258
Jednorázový odpis zásob	MD	D
Odpis zásob z provozních důvodů	549	112/12x/132
Odpis zásob z důvodů živelné pohromy	582	112/12x/132

Zdroj: KYNCLOVÁ, D. Účetní závěrka. 1.vyd. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. 160 s. ISBN 80-213-1497-4

3.9. Inventarizace u vybraných druhů majetku a závazků

Při provádění dokladových a fyzických inventur je nutné brát ohled na povahu a charakter některých druhů majetku a závazků, které inventarizujeme.

3.9.1. Inventarizace pozemků

Jak již bylo v kapitole 2.5.4 zmíněno, inventarizaci pozemků lze provést dokladově i fyzicky. Podle zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, se pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.

Při dokladové inventuře se provede porovnání záznamů účetní jednotky o pozemku se záznamy evidence katastru nemovitostí vedenou na listu vlastnictví. Sledují se především tyto údaje: název či jméno vlastníka pozemku, jeho adresu nebo sídlo, označení, číslo parcely katastrálního území, výměru pozemku, číslo vlastnického listu aj. Nalezený rozdíl, chyba, se musí podrobně prošetřit a uvést do inventurního soupisu, dále musí být podán návrh na odstranění tohoto rozdílu.

Fyzická inventura u pozemků je závislá na konkrétních podmínkách účetní jednotky, proto je vhodné rozsah (od přípravy po provedení) této inventury stanovit v inventurních pokynech účetní jednotky. Při fyzické inventuře pracovník provádějící inventuru například kontroluje, zda je pozemek řádně vyznačen v souladu s geometrickými plány, zda pozemek nevyužívá jiný subjekt, jestli je pozemek řádně zabezpečen (stav oplocení), zjišťuje škody na pozemku, pokud se zde stala živelná pohroma (mimořádná inventarizace) atd.

Pozemky řadíme mezi dlouhodobý majetek, a účtujeme o nich na účtu 031 – Pozemky. Na tomto účtu se účtují veškeré pozemky, bez ohledu na jejich cenu, kromě pozemků které jsou pro účetní jednotku zboží. Stane-li se, že se při inventarizaci zjistí, že pozemek, který účetní jednotka eviduje ve své evidenci neexistuje, nepatří do jejího vlastnictví je nutné jej z evidence vyřadit a to zápis na stranu D na účet 031 – Pozemky, a na stranu MD na účet 549 – Manka a škody. V případě, že vznikne přebytek pozemku, účetní jednotka musí nechat pozemek ocenit reprodukční cenou a zaúčtovat jej na stranu MD na účet 031 – Pozemky a na straně D na účet 413 – Ostatní kapitálové fondy.

Příklad zaúčtování inventarizačních rozdílů u pozemků

Příklad: Při inventarizaci účtu 031 – Pozemky, účetní jednotka zjistila, že pozemek, který na tomto účtu eviduje, nepatří podle Katastrálního úřadu do jejího vlastnictví. Podle Katastrálního úřadu je účetní jednotka vlastníkem jiného pozemku, jehož reprodukční cena je 1 500 000 Kč, účetní jednotka jej nemá v účetní evidenci.

Tabulka č. 3.9.1.1. – Zaúčtování inventarizačního rozdílu u pozemků

Účetní případ	Částka	Předkontace
manko u pozemku	890 000 Kč	549/031
Přebytek pozemku	1 500 000 Kč	031/413

Zdroj: KYNCLOVÁ, D. Účetní závěrka v příkladech. 1. Vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2007. 201 s. ISBN 978-80-251-1565-7

3.9.2. Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku

U těchto druhů majetku inventarizační pracovník kontroluje především řádné označení majetku inventarizačními čísly, dále v jakém je majetek stavu a zda je využíván. ZoÚ neobsahuje žádné ustanovení o inventárních číslech ovšem Vyhláška č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazku v §2 písmena n) vymezuje, že pro účely tohoto předpisu se inventarizačním identifikátorem rozumí označení části inventarizační položky nebo v případě vybraného majetku jednotlivé věci a souboru majetku, které zajišťuje jejich jednoznačné určení. Inventarizačním identifikátorem hmotného majetku může být dle §9 Vyhlášky výrobní číslo nebo jiné označení výrobcem, dodavatel nebo jinou osobou, pokud je toto označení nezaměnitelné.

Inventarizační pracovník u jednotlivých inventárních předmětů zjišťuje a zapisuje do inventarizačních soupisů všechny údaje, které jsou potřebné k jejich stoprocentní identifikaci. Především se jedná o tyto údaje: výrobce, výrobní číslo, datum výroby, kapacita zařízení, konstrukce. Dále zkontroluje úplnost příslušenství, které k předmětu patří.

U osobních a nákladních automobilů se zjišťuje dále skutečný stav najetých kilometrů podle tachometru, skutečný stav pohonných látek v palivové nádrži a zda jsou tachometry zaplombované. Tyto zjištěné informace inventarizační pracovník vepíše do inventarizačního soupisu, a ty se pak porovnají s údaji v evidenci jednotky. Pokud se zjistí nějaká nesrovnalost, pracovník na ni upozorní zápisem do inventarizačního soupisu a vyšetří příčiny této nesrovnalosti.

Při účtování manka u dlouhodobého majetku se rozlišuje, zda byl majetek již zcela odepsán nebo se ještě stále odepisuje. Pokud byl majetek již zcela odepsán účetní jednotka

účtuje jenom o jeho vyřazení z evidence, a to na účet 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku na stranu MD a na stranu D 02x – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Pokud se dlouhodobý majetek stále odepisuje, tak samotnému vyřazení z evidence předchází doúčtování zůstatkové ceny majetku. Na straně MD na účet 549 – Manka a škoda z provozní činnosti a na straně D účet 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Příklad zaúčtování inventarizačních rozdílů u dlouhodobého majetku

Příklad:

Při inventarizaci bylo zjištěno, že chybí kávovar, jehož pořizovací cena byla 43 000 Kč. Kávovar byl zcela odepsán minulý rok. Dále chybí notebook v pořizovací ceně 41 000 Kč, jeho zůstatková cena je 25 000 Kč, zároveň ale účetní jednotka zjistila, že vlastní tiskárnu která má hodnotu 51 000 Kč, ale nemá ji vedenou v účetnictví.

Tabulka č. 3.9.2.1. – Řešení příkladu na zaúčtování inventarizačních rozdílů u DM

Účetní případ	Částka	Předkontace
Vyřazení kávovaru z evidence	43 000 Kč	082/022
Zůstatková cena notebooku	25 000 Kč	549/082
Vyřazení notebooku z evidence	41 000 Kč	082/022
Zařazení tiskárny do evidence	51 000 Kč	022/082

Zdroj: vlastní

3.9.3. Inventarizace pronajatého majetku

U majetku, který účetní jednotka nevlastní, ale má ho pouze pronajatý, provádíme inventuru fyzickou. Pronajímatel provádí inventuru dokladovou, ale je vhodné, aby se osobně přesvědčil o skutečném stavu pronajatého majetku. V případě, že se spokojí pouze se zprávou od nájemce, či ani zprávu nevyžaduje, tak v případě problémů nese následně důsledky z toho vyplývající.

3.9.4. Inventarizace pohledávek a závazků

Inventarizace pohledávek a závazků se provádí inventurou dokladovou. Inventarizační pracovník přezkouvá věcnou správnou pohledávek a závazků na základě došlých a vydaných faktur. Dále pracovník inventarizační komise sleduje, jestli jsou mezi pohledávkami a závazky, pohledávky a závazky promlčené. Zda pohledávky, které nebyly zaplacené ve lhůtě

splatnosti jsou doloženy doklady pro jejich vymáhání, jestli reálná hodnota pohledávek není nižší, než jejich účetní hodnota.

Je doporučováno provádět vzájemné odsouhlasení pohledávek a závazků mezi dlužníkem a věřitelem. Tím, že zašleme jednotlivým věřitelům či dlužníkům soupis příslušných pohledávek a závazků zjistíme, zda pohledávky či závazky skutečně existují. Provádíme jej především u pohledávek a závazků vyšší hodnoty (u významných položek). Toto vzájemné odsouhlasení pohledávek a závazků ovšem nenařizuje žádný platný právní předpis, proto se účetní jednotka nemusí dočkat odpovědi. V tomto případě se musí spolehnout pouze na své vlastní účetní záznamy. Nejedná se pouze o faktury, existenci pohledávek či závazků lze doložit dohodou v písemné formě, řádně uzavřenou smlouvou (kupní smlouva, smlouva o dílo aj.).¹⁹

Výsledky provedené inventury musí inventarizační pracovník zapsat do inventurního soupisu formou rozpisů jednotlivých položek. V rozpisu by měly být především uvedeny tyto informace: datum kdy pohledávka vznikla, název dlužníka či věřitele, částku k úhradě, datum kdy došlo k poslední upomínce.

S problematikou pohledávek jsou úzce spjaty opravné položky k pohledávkám, které jsou stručně popsány v kapitole 3.8.1.

Neinventarizujeme pouze pohledávky či závazky z obchodněprávních vztahů, ale i pohledávky či závazky vůči zaměstnancům, Okresní správě sociálního zabezpečení, celním orgánům, bankám, atd.

¹⁹ SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi - otázky a odpovědi*, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5. str.63

4. Praktický příklad

4.1 Popis inventarizace vybrané účetní jednotky

V této části bakalářské práce je popsána inventarizace ve společnosti Laboratoře Mikrochem, a.s. na pracovišti v Olomouci, podle informací daných k dispozici.

Stručná charakteristika společnosti

Společnost Laboratoře Mikrochem a.s., se od 31.7. 2007 stala ze společnosti s ručením omezeným akciovou společností. K dnešnímu dni má zřízeny 4 pracoviště na území Moravy - v Olomouci, Šumperku, Přerově a Valašském Meziříčí. Tyto pracoviště zajišťují vyšetření:

- bakteriologické vyšetření veškerého biologického materiálu,
- imunologická a sérologická vyšetření,
- mykologická vyšetření,
- virologická vyšetření, včetně certifikátu HIV,
- parazitologická vyšetření včetně tropických nemocí,
- diagnostika TBC nálezů,
- molekulárně-genetické metody (PCR, vyšetření genovou sondou).

Vyšetření běžně provádí pro ambulantní zdravotnická zařízení v blízkosti výše zmiňovaných pracovišť, ale také pro samoplátce. Vlastní provoz laboratoří zajišťuje více než 80 pracovníků, z nichž je 9 atestovaných lékařů a dalších 7 atestovaných vysokoškolských specialistů. Společnost sváží biologický materiál do laboratoří a zpětně distribuuje výsledky vlastním svozem.

Inventarizace v této společnosti započala dnem vydání závazného pokynu k inventarizaci. Tento pokyn zpracovává statutární orgán účetní jednotky, v našem případě Ing. Jan Obrátil. Obsahem pokynu je časový harmonogram inventarizace, vymezení předmětu inventarizace a stanovení inventarizačních komisí včetně jmenování jejich členů.

Inventarizační práce probíhaly podle časového harmonogramu v tomto pořadí a do uvedeného dne.

Tabulka č. 4.1.1. – Časový harmonogram inventarizace spol. Laboratoře Mikrochem a.s.

	Harmonogram prací	Činnost dokončit do:
1.	Vydání závazného pokynu k inventarizaci	25.11. 2011
2.	Instruktaž pracovníků provádějících inventury	2.12. 2011
3.	Provedení inventur	9.12. 2011
4.	Vyhotovení zápisů a předložení hlavní inventarizační komisi	16.2. 2011
5.	Vyhodnocení zápisů v HIK a zpracování souhrnné zprávy spolu s návrhem vypořádání inventarizačních rozdílů	23.12. 2011
6.	Zaúčtování schválených inventarizačních rozdílů v účetní evidenci	31.12. 2011

Zdroj: vlastní

Instruktaž pracovníků provádějících inventury provedla vlastní účetní této firmy. Ta dále vytiskla veškeré potřebné inventurní soupisy a rozdělila podle pracovišť na základě závazného pokynu k inventarizaci.

Společnost inventarizuje veškerý majetek a závazky. Skutečný stav se zjišťoval inventurou fyzickou, a kde to nedovolila povaha inventarizovaného majetku, provedli inventuru dokladovou. Touto činností byli pověřeni členové inventarizačních komisí. Úkolem komise nebylo sledovat majetek pouze početně, ale zároveň sledovat zda je majetek řádně označen, zda se používá, jestli není poškozený atd. Po provedení inventury zhotovila komise zprávu o jejím průběhu a o výsledcích inventury a předala je hlavní inventarizační komisi ke schválení. Hlavní inventarizační komise po schválení zprávy a kompletaci materiálů o inventarizaci je bez zbytečného odkladu předala do účetního úseku.

V roce 2011 nebyly zjištěny žádné přebytky ani úbytky majetku. Nepotřebný a opotřebovaný materiál byl navržen k likvidaci nebo převodu mezi jednotlivými laboratořemi a místnostmi. Pohledávky k odepsání nebyly navrženy. Časový harmonogram byl dodržen.

4.2. Vypracování inventarizační směrnice

V druhé části praktické části, byly prostudované materiály o problematice inventarizací aplikovány přímo při zpracování inventarizační směrnice pro společnost Laboratoře Mikrochem a.s.

Hlavními body vypracované směrnice jsou:

- Vymezení předmětu majetku,
- stanovení způsobu inventarizace, u kterého majetku se provádí inventura fyzická a u kterého majetku se provádí inventura dokladová,
- určení termínů inventarizace,
- určení inventarizačních komisí a specifikace jejich povinností a pravomocí,
- způsob uschování písemností, které obsahují údaje o inventarizaci

Inventarizační směrnice č. 1/2011

Část I.

Úvodní ustanovení

Účelem této směrnice je poskytnout plnohodnotný návod k řádnému provedení inventarizace majetku a závazků účetní jednotky – Laboratoře Mikrochem a.s. a zajistit tím podání věrného a poctivého obrazu účetnictví. Povinnost inventarizovat majetek a závazky vychází ze Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví z § 6 odst. 3. Tato směrnice je vytvořena v souladu s tímto zákonem a Českým účetním standardem č. 007- Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, pro podnikatele.

Část II.

Termíny provedení inventarizace

Termín inventarizace

Inventarizace se provede vždy ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky. Řádná účetní závěrka se provede každoročně k poslednímu dni účetního období. Datum mimořádné účetní závěrky je plně v kompetenci účetní jednotky.

Část III.

Rozsah inventarizace

Předmětem inventarizace jsou:

- hmotný a nehmotný majetek (vlastní i pronajatý),
- materiál a zásoby na skladě,
- pokladní hotovost, bankovní účty a ceniny,
- pohledávky a závazky,
- vlastní kapitál a zbývající rozvahové účty.

Předmětem inventarizace jsou všechny výše uvedené body. Inventarizace se provede ve všech místnostech a prostorech společnosti, tzn. V Olomouci, Přerově, Šumperku a Valašském Meziříčí.

Část IV.

Způsoby zjišťování skutečného stavu

Účetní jednotka zjistí skutečný stav majetku a závazků ke stanovenému datu provedením:

- a) fyzické inventury,
- b) dokladové inventury.

Fyzická inventura:

Pověřený pracovník ji provede přepočítáním, vážením, přeměřením, atd. Inventury se bude účastnit osoba pověřená za tento majetek. Pokud fyzickou inventuru hmotného majetku, nelze provést ke konci rozvahového dne, je dovoleno ji provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období.

Dokladová inventura:

Skutečný stav zjišťujeme na základě dokladů. Těmito doklady rozumíme například doklady, podle kterých bylo účtováno, výpisy bank atd. Zjištěné stavy se touto inventurou pak porovnají se stavy na účtech syntetických, analytických a podrozvahových.

Tabulka č. 4.2.1 Přehled inventarizovaného majetku a způsob zjištění skutečného stavu:

Majetek a závazky	Druh provedení inventury	
Hmotný majetek	Fyzická	-
Nehmotný majetek	Fyzická	Dokladová
Materiál	Fyzická	-
Zásoby	Fyzická	-
pokladna	Fyzická	-
Bankovní účty	-	Dokladová
Ceniny	Fyzická	-
Pohledávky	-	Dokladová
Závazky	-	Dokladová
Vlastní kapitál	-	Dokladová
Zbývajících rozvahových účtů	-	Dokladová

Zdroj: vlastní

Příprava majetku

Majetek určený k inventarizaci nachystá a předloží pracovník, který za tento majetek z titulu své činnosti odpovídá. Pokud není přesně známa tato osoba, odpovídá za přípravu, předložení vedoucí útvaru, kam majetek věcně patří.

Část V.

Inventarizační rozdíly

Výsledkem inventury může být:

- a) manko
- b) schodek
- c) přebytek

ad a) manko vznikne, když zjištěný skutečný stav je nižší než stav uvedený v účetnictví,

ad b) schodek vzniká stejně jako manko, ale jedná se o manko na ceninách nebo pokladně,

ad c) přebytek vznikne v případě, že zjištěný skutečný stav je vyšší než stav uvedený v účetnictví.

Před konečným vyúčtováním rozdílů:

- se překontroluje správnost zjištěných rozdílů. Vznikne-li inventarizační rozdíl neúmyslnou záměnou nebo chybným zaúčtováním je nutné tyto chyby napravit na základě řádného účetního dokladu ještě před konečným vyčíslením přebytků a mank.

- upraví se rozdíly o částku mank do normy (ztráty v rámci norem). Jakmile bude tato částka odečtena, jedná se již o výsledný inventarizační rozdíl.

Část VI.

Organizační zajištění a plán inventur

Harmonogram inventur

Plán jednotlivých činností bude každoročně upřesněn v závazném pokynu k inventarizaci majetku statutárního orgánu společnosti.

Inventarizační komise

Řízením inventarizačních činností jsou statutárním orgánem společnosti jmenovány inventarizační komise v níže uvedeném členění a obsazení členů. Pracovníci všech komisí budou řádně proškoleni a bude o tom vyhotoven protokol. Pracovat budou v souladu s bezpečnostními a hygienickými předpisy a v případě potřeby jim budou dány k dispozici veškeré pomůcky potřebné k řádnému provedení inventur. S předstihem před samotným zahájením inventurních prací obdrží veškeré podklady nutné pro tyto práce.

Hlavní inventarizační komise (dále jen HIK):

Předseda HIK: Ing. Jan Obrátil
 1. člen : Vladka Spurná
 2. člen: Lenka Nováková

Dílčí inventarizační komise (dále jen DIK):

1. DIK – budova A, přízemí

Předseda: Eva Grégrová
 1. člen Lenka Knopová
 2. člen Kokešová Pavla

2. DIK – budova A, 1. patro

Předseda Iva Smolíková
 1. člen Daniela Čechovská
 2. člen Alena Žouželková

3. DIK – Budova A, 2 patro

Předseda Iveta Pultrová
1. člen Lenka Bouchalová
2. člen Irena Dostalíková

4. DIK – budova B

Předseda Hana Dorňáková
1. člen Ludmila Gugová

5. DIK – pracoviště v Přerově

Předseda Iva Zdráhalová
1. člen Zdeněk Jemelka

6. DIK – pracoviště ve Valašském Meziříčí

Předseda Jana Bártková
1. člen Eva Hildebrantová

7. DIK – pracoviště v Šumperku

Předseda Dana Sedlářová
1. člen Hana Rychlá
2. člen Vladka Spurná

Povinnosti inventarizačních komisí

Úkolem hlavní inventarizační komise je metodicky připravit inventarizace, koordinovat plynulé provedení fyzických inventur, kontrolovat postup inventarizačních prací, vyhodnotit jednotlivé rozdíly a v závěrečné zprávě stanovit opatření k nápravě.

Dílčí inventarizační komise zjistí skutečné stavy u veškerého majetku a závazků, který podléhá inventarizaci. Tyto stavy bez zbytečného odkladu zapíše do inventurních soupisů. Skutečné stavy porovná se zápisy v účetnictví a na závěr udělají zápisy o provedené inventarizaci místností včetně zpracovaného přehledu zjištěných inventarizačních rozdílů a

jejich zdůvodnění a návrh na vypořádání, který předloží hlavní inventarizační komisi ke schválení a zabezpečí doučtování do účetního období, za které se inventarizace provedla. V případě, že nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly oproti evidenci, tuto skutečnost taktéž uvedou do zápisu.

Po kompletaci materiálů o inventarizaci je předseda hlavní inventarizační komise bez zbytečného odkladu předá do účetního úseku.

Část VI.

Inventarizační písemnosti a archivace

Inventurní soupisy budou obsahovat všechny zákonem předepsané náležitosti, aby je bylo možné považovat za průkazné účetní záznamy. Budou rozšířeny o další podrobnější informace podle druhu inventarizovaného majetku a závazků.

Veškeré písemnosti související s inventarizací budou uchovány po dobu 5 let od jejího provedení a budou archivovány na místě jim bezpečném a vhodném.

Směrnice je platná ode dne schválení statutárním orgánem společnosti.

5. Závěr

Cílem této bakalářské práce je poskytnout základní informace, přehled o inventarizaci, jejích činnostech a výsledcích. Tato práce může posloužit jak účetním, tak pracovníkům provádějící inventarizace či přímo pro management firmy, který jakékoliv odchylky od skutečného stavu majetku a závazků objasní a vykoná nápravu, aby k nim již nedocházelo.

Práce se věnuje inventarizaci teoreticky, i prakticky. V teoretické části, je vysvětlena právní úprava inventarizace a popis jejích jednotlivých činností. Nachází se zde i způsoby účtování o inventarizačních rozdílech. V praktické části je popis inventarizace na konkrétní účetní jednotce, ke které je vytvořena vnitropodniková směrnice.

Pro potřeby podnikatelů se inventarizaci věnuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, velice stručně a okrajově. Určuje pouze, kdy se inventarizace provádí, předepsané náležitosti inventurních soupisů, dobu archivace, co je to inventarizační rozdíl a způsoby zjišťování skutečného stavu. Proto se při provádění inventarizace podnikatelé inspirovali Vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů, kde je toto téma zpracováno podrobněji. Tato vyhláška je závazná pro vybrané účetní jednotky.

Jelikož je každá účetní jednotka jedinečná, nejsou stanovena pevná pravidla pro organizační zajištění, plánování, přípravu atd. Tyto činnosti jsou v kompetenci účetních jednotek. Co mají ale podnikatelé společného, je účtování. V tomto případě je myšleno účtování o inventarizačních rozdílech, případně účtování o korekci oceňování.

Inventarizaci ve společnosti mohou provést i externí firmy, které se jimi zabývají, ale nikterak se tímto krokem společnost nezbaví zodpovědnosti za ni.

Výstupem práce je zpracovaná inventarizační směrnice, pro potřeby společnosti Laboratoře Mikrochem a.s. Její užití lze doporučit i pro podobné podniky, podniky střední velikosti, vlastníci malý počet materiálu a poskytující služby. Vypracováním směrnice společnost sjednotí metodický postup provádění inventarizací, pomůže jí kvalitně řídit inventarizační činnosti, vymezí přesné pravomoce a povinnosti pracovníků, kteří ji provádějí.

Přínos této práce lze spatřit právě v konkrétní vypracované směrnici, protože se po schválení statutárním orgánem může stát právoplatným vnitřním předpisem.

Práce svým obsahem dokazuje, že inventarizace je opravdu důležitou činností v podniku. Proto lze účetním jednotkám doporučit přistupovat k ní velice zodpovědně. Důležitý je především výběr pracovníků, kteří inventarizaci provádějí.

Závěrem je, že záleží na každé firmě zvlášť, jak se k této činnosti postaví. Ovšem pouhé opsání konečných stavů z účetní evidence se nepovažuje za splnění povinnosti provést inventarizaci.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje:

- [1] BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, P., *Účetní závěrka výklad a praktické příklady*. 1.vyd. Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo., 2008. 126 s. ISBN 978-80-903914-6-8.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatel 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9 vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448.
- [6] KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka*. 1.vyd. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. 160 s. ISBN 80-213-1497-4
- [7] KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2007. 201 s. ISBN 978-80-251-1565-7.
- [8] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace v praxi - otázky a odpovědi*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5.
- [9] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. 1.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3.
- [10] SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Inventarizace praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 359 s. ISBN 978-80-7263-652-5.

Zákony, vyhlášky, ČÚS:

- [11] ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů

- [13] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

a.s.	akciová společnost
CIK	centrální inventarizační komise
CP	cenné papíry
ČÚS	český účetní standard
HIK	hlavní inventarizační komise
D	dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DHNM	dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
DIK	dílčí inventarizační komise
Dl.	dlouhodobý
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
Kr.	krátkodobý
MD	má dáti
OP	opravná položka
ÚIK	ústřední inventarizační komise
Vl.	vlastní
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZoÚ	zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. května 2012

Zuzana Petrová

.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Účtový rozvrh